



י"א, תשע"ד
6 אוגוסט, 2014

הוראת ביצוע מיסוי מקרקעין מס' 2/2014 - תיקון מס' 78 לחוק מיסוי מקרקעין - סעיף 15 לחוק - תשלום "מקדמה" ע"י הרוכש

1. רקע

במסגרת תיקון מס' 70 לחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963 (להלן - **החוק**) נוספו סעיפים 15(ב) עד (ה) לחוק, שעניינם תשלום מקדמה ע"י רוכש זכות במקרקעין על חשבון מס שבח שהמוכר חייב בו.

מטרת התיקון הייתה, בין היתר, להבטיח לרוכש זכות במקרקעין קבלת אישור מס שבח לטאבו לרישום זכויותיו במרשמי המקרקעין בזמן קצר, וזאת מבלי שיהיה תלוי בגמר הטיפול בתיק המכירה במשרד האזורי ובתשלום מס השבח ע"י המוכר.

ביום 5/4/2011 פורסם נוהל עבודה מפורט בכל הקשור להוראות המקדמה. נוהל זה עומד בתוקפו למעט השינויים שיובאו להלן (הנוהל מיום 5/4/11 מצ"ב נספח א').

במסגרת החוק לשינוי נטל המס (תיקוני חקיקה), התשע"ב-2011 (להלן - **החוק לשינוי נטל המס**), נקבע כי ההוראות בדבר חובת תשלום המקדמה יבוטלו לגבי מכירות שיתבצעו מיום 1/4/2013. יחד עם זאת, במסגרת סעיף 9(ב) לחוק לשינוי נטל המס, נקבע כי לשר האוצר, באישור ועדת הכספים של הכנסת, תהיה סמכות לדחות בצו, את מועד ביטול ההוראות המקדמה לתקופות נוספות. שר האוצר עשה שימוש בסמכותו זו והוציא צווים לפיהם נדחה ביטול המקדמה **כך שהוראות המקדמה במתכונת תיקון 70 חלו עד ליום 31/5/2014**.

כדי לשמר את היתרונות שנוצרו בהחלת הסדר תשלום המקדמה ע"י הרוכש - מחד, ומאידך - לייעל ולשפר הסדר זה תוך מתן מענה לביקורות שהתעוררו, נחקק תיקון מספר 78 לחוק מיסוי מקרקעין¹ אשר במסגרתו הוספו הוראות חדשות ותוקנו הוראות קיימות.

תחולת התיקון הינה לגבי מכירות שיתבצעו מיום 1.6.2014 ואילך.

הוראה זו סוקרת את השינויים שנחקקו במסגרת תיקון 78 ומתווה הוראות לפעולה בהתאם.

¹ ספר החוקים 2453, ג' בסיון התשע"ד, 1.6.2014

2. שיעור המקדמה ברכישה מחברה - סעיף 15(ב)

מכיוון ששיעור המס החל על השבח הריאלי במכירה ע"י חבר בני אדם הינו בהתאם לסעיף 126(א) לפקודת מס הכנסה (נוסח חדש), התשכ"א-1961 (להלן - הפקודה), ללא חלוקה ליניארית של השבח וללא תלות ביום הרכישה, נקבע בתיקון כי במכירת זכות במקרקעין בידי חבר בני אדם - **שיעור המקדמה יהיה בגובה 7.5% מהתמורה.**

מטרת התיקון - למנוע מצבים שכיחים של גבית מס ביתר במכירות שחויבו בשיעור מקדמה בגובה של 15%.

המערכת הממוכנת תזהה מכירה ע"י חבר בני אדם ותקבע אוטומטית מקדמה בשיעור של 7.5% מהשווי המוצהר במהלך הניתוב.

יצוין, כי לא מן הנמנע כי תוגש בקשה להקטנת מקדמה, בה יש לדון לגופו של עניין.

3. מועד חובת תשלום המקדמה והסכום לתשלום - סעיף 15(ג)

על מנת למנוע מצבים בהם בעת חתימת החוזה משלם הרוכש מעל 40% מהתמורה, ולכן חייב להעביר את תשלום המקדמה או חלקה, לפי העניין, לרשויות המס - בטרם חלף המועד החוקי להגשת ההצהרה, נקבע כי מועד חובת תשלום המקדמה יהיה המאוחר מבין אלה:

(1) מיד לאחר ששולמו למוכר 40% מסך התמורה הנקובה בחוזה ביניהם;

(2) במועד מסירת ההצהרה לפי סעיף 73(ג) לחוק;

כפועל יוצא מהתיקון, לא תקבע חובת תשלום מקדמה בטרם הגיע המועד להגשת ההצהרה.

4. מועד תשלום המקדמה ברכישה מקבלן - סעיף 15(ג1)

כאשר מכירת הזכות במקרקעין נתונה למיסוי על פי חלק ב' לפקודה, המוכר יהיה זכאי לפטור ממס שבח בהתאם לסעיף 50 לחוק, בכפוף להמצאת אישור פקיד השומה (טופס 50).

על מנת לאפשר למוכר פרק זמן סביר להמצאת אישור כאמור (במקרים בהם בחר במסלול אישור פרטני), נקבע כי החובה להעברת המקדמה, ע"י הרוכש, תחול רק בהתקיים המאוחר מבין אלה:

(1) לאחר ששולמו למוכר 80% מהתמורה;

(2) במועד מסירת ההצהרה לפי סעיף 73(ג) לחוק;

5. הקטנת שיעור המקדמה - סעיף 15(ה)

5.1 סמכות המנהל להקטנת המקדמה על פי שיקול דעתו

על מנת למנוע גביית מס ביתר נקבע כי במצב בו לא הוגשה בקשה להקטנת המקדמה ע"י המוכר או הרוכש, אולם המנהל סבור כי המס הצפוי בהתאם לשומה העצמית יהיה נמוך מגובה המקדמה, כי אז המנהל יהיה רשאי מיוזמתו להקטין את שיעור המקדמה עפ"י שיקול דעתו.

במערכת הממוכנת יתווסף סימון בשאלתא 947/70 לגבי יוזם ההקטנה - "ע"י המשרד".

יודגש, כי במקרים בהם השומה העצמית של המוכר נמוכה באופן ניכר מגובה המקדמה המתחייב, יבדוק הרכז את סבירות השומה העצמית ובין היתר כי הומצאו כל המסמכים התומכים בה, כגון - קבלות על הוצאות, אישור פקיד שומה על הפסדים וכיוצ"ב. ככל שלאחר בדיקה כאמור, ישתכנע הרכז כי השומה העצמית סבירה, יקטין הרכז את סכום המקדמה בהתאם ויקבע אותו לגובה השומה העצמית, אף אם לא הוגשה בקשה להקטנת המקדמה.

יובהר, כי אין בהקטנת המקדמה כדי לגרוע מהסמכות לעשות שומה לפי מיטב שפיטה.

5.2 בקשה להקטנת המקדמה שהוגשה ע"י המוכר או הרוכש

עובר לתיקון 78, נקבע כי בקשה להקטנת המקדמה תוגש במועד הגשת הצהרה שהוגשה לפי סעיף 73, ועל המנהל להשיב לבקשה, בכתב, במועד למשלוח הודעת השומה למס שבח לפי סעיף 78(א) כלומר, תוך 20 יום מיום הגשת הצהרה.

במצב זה, במקום בו הרוכש הגיש הצהרה וצירף בקשה להקטנת מקדמה, וזאת בטרם הגיש המוכר הצהרה הכוללת שומה עצמית, היה צורך לעקוב באופן רציף אחר הגשת הצהרה והשומה

העצמית של המוכר, וזאת על מנת לבחון את בקשת הרוכש להקטנת המקדמה וליתן החלטה בתוך 20 יום.

התיקון קבע כי בקשת הקטנת המקדמה תוגש עד המועד הקבוע להגשת הצהרה לפי סעיף 73. כלומר, אין חובה שהבקשה תוגש יחד עם הצהרה והיא יכולה להיות מוגשת בנפרד במועד מאוחר יותר ובלבד שתוגש לא יאוחר מתום המועד החוקי להגשת הצהרה, כלומר עד 40 יום ממועד המכירה.

5.3 החלטת המנהל בבקשה להקטנת המקדמה ונפקותה

כדי שהמנהל יוכל ליתן החלטה בבקשה להקטנת המקדמה בהתבסס על השומה העצמית למס שבת, נקבע כי יוציא המנהל תשובה מנומקת בכתב עד למועד המאוחר מבין אלה:
(א) 20 ימים ממועד הגשת הבקשה;
(ב) המועד האחרון למשלוח ההודעה לפי סעיף 78(א);

במידה ולא ניתנה תשובה מנומקת בכתב, תוך המועד כקבוע לעיל, **יראו את הבקשה להקטנת שיעור המקדמה בלבד כאילו התקבלה**. קרי, שיעור המקדמה ייקבע בהתאם לשיעור שהתבקש וינתן אישור לרוכש לפי סעיף 16 לעניין מס שבת, ובלבד ששולמה המקדמה.

לצורך מעקב טיפול תבנה בשע"מ מערכת ממוכנת לקליטת בקשות להקטנת מקדמה ובקשה לבחינת החלטת דחייה, הצגת המידע תופיע במערכת ITSR.
באחריות מנהל מדור שומה לוודא מתן מענה תוך פרק הזמן הקבוע בחוק.

5.4 הליך לבחינת ההחלטה בדבר דחיית הבקשה להקטנת המקדמה - סעיף 15(ו)

על החלטת המנהל בדבר הקטנת המקדמה יכולים המוכר או הרוכש להגיש בקשה מנומקת לבחינת ההחלטה, וזאת בתוך 14 יום מיום שנמסרה להם ההחלטה.
המנהל ישלח תשובה מנומקת בכתב לבקשה, בתוך 45 ימים מיום הגשת הבקשה, בהסתמך על המסמכים אשר צורפו לבקשה.

לא נתן המנהל תשובה במועד, יראו את הבקשה לעניין הקטנת שיעור המקדמה בלבד כאילו התקבלה ושיעור המקדמה המבוקש יתקבל.

החלטת המנהל תטופל באמצעות מערכת 947/70 אשר תבדוק כי אכן נדחתה בקשה קודמת להקטנת מקדמה.

5.5 הגורם המוסמך להחליט בבחינת ההחלטה - סעיף 15(ז)

בתיקון נקבע, כי מי שהחליט בבקשה להקטנת המקדמה בשלב הראשון, לא ידון בבקשה לעניין בחינת ההחלטה בדבר הקטנת המקדמה בשלב השני. הסמכות בשלב הראשון תהא בידי הרכז והסמכות לדון בשלב השני, תהא בידי מנהל מדור שומה או סגן ממונה אזורי.

6. סוגי העסקאות לגביהן לא תחול המקדמה - סעיף 15(ח)

סעיף 15(ח), אשר נוסף בתיקון, ריכז את סוגי העסקאות לגביהן לא יחולו הוראות המקדמה:

- ← מכירת דירת מגורים מזכה שהתבקש בגינה פטור לפי פרק חמישי 1 (כפי שהיה ערב התיקון)
- ← מכירת זכות במקרקעין בידי גוף מהגופים המנויים בסעיף 72 לחוק. קרי- רשות מקומית, רשות הפיתוח, הקרן הקיימת לישראל, הימנותא בע"מ - כל עוד היא בשליטה של הקרן הקיימת לישראל.
- ← מכירת זכות במקרקעין שמתקיימות לגביה הוראות סעיף 2ב(א) לחוק המכר (דירות)(הבטחת השקעות של רוכשי דירות), התשל"ה-1974 (להלן - **חוק המכר**). סעיף 2ב(א) לחוק המכר קובע, כי בקרקעות מינהל יובטחו כספי הקונה עד למועד בו הושלמה הבנייה, נמסרה חזקה ונחתם חוזה בין הקונה לבין רשות מקרקעי ישראל. בעת חתימת חוזה זה רשות מקרקעי ישראל בודקת קיומם של אישורי מיסים ולכן זכותו של הרוכש לרישום זכויותיו מובטחת. לפיכך נקבע, כאמור, כי במקרים בהם יחול סעיף 2ב(א) לחוק המכר לא תחול חובת תשלום מקדמה. מכאן, שבמקרים אחרים כדוגמת המצב בו נחתם חוזה בין רמי לקבלן ולזכות הקונה נרשמת הערת אזהרה בלבד, תחול חובת תשלום המקדמה.
- ← מכירת זכות במקרקעין, מסוג שקבע שר האוצר, באישור ועדת הכספים של הכנסת.

7. תשלום מס רכישה - סעיף 15(ט)

להוראות המקדמה נוסף סעיף 15(ט) שמטרתו מניעת מצב בו שילם הרוכש מקדמה למס שבח כחוק אך לא יכול לרשום את זכותו במרשם המקרקעין, לאור העובדה שההליך השומתי במס הרכישה טרם הסתיים ולא ניתן לקבל אישורי מיסים בגינה. ע"פ התיקון, רוכש יהיה זכאי לקבל אישור לטאבו למס רכישה גם במצב בו שומת המנהל טרם נערכה, וזאת בהתקיים כל תנאים הבאים:

- (1) הרוכש שילם את המקדמה למס שבח;
- (2) הרוכש שילם את מס הרכישה עפ"י שומתו העצמית, במועד הקבוע בסעיף 90א;
- (3) חלפו 90 ימים מיום הצהרת הרוכש או 30 ימים מהיום שהומצאו למנהל כל המסמכים והפרטים שנדרשו להמציאם, לפי המאוחר;
- (4) לא נערכה שומת מס רכישה לפי סעיף 78(ב);
- (5) המקדמה, כולה או חלקה, לא הוחזרה לרוכש לפי הוראות סעיף 15(ד)(3)(ב) (בשל הפרת תנאי הסכם באופן חד צדדי ע"י המוכר בדרך של אי מסירת חזקה);
- (6) אם ביקש הרוכש הקלה או פטור ממס רכישה לפי סעיף 9 לחוק מיסוי מקרקעין - הוגשו כל המסמכים להוכחת זכאותו להקלה או לפטור;

בשע"מ נערכים לעדכון מערכת האישורים כך שניתן יהיה להפיק אישור לטאבו למס רכישה גם לתיק פתוח.

8. הוראת שעה - מכירת דירת מגורים מזכה עפ"י חישוב ליניארי חדש

חובת תשלום המקדמה חלה גם בחישוב ליניארי חדש על דירות מגורים מזכות חייבות. יחד עם זאת, מאחר שסכום המס הצפוי במכירות אלו עתיד להיות נמוך מאוד בתקופת המעבר, נקבע כי במכירת דירת מגורים מזכה שסעיף 48א(ב2) חל עליה (חישוב ליניארי חדש), שנעשתה בתקופה שמיום 1.6.14 ועד לסוף תקופת המעבר (עד 31.12.2017) – יהיה גובה המקדמה שווה לסכום המס שנקבע בשומתו העצמית של המוכר.

במקרים אלו, המערכת תקבע במהלך ניתוב התיק את גובה המקדמה לפי סכום המס בשומה העצמית של המוכר.

9. דגשים

1. יובהר ויודגש כי נהלי העבודה שנקבעו בתיקון 70 עומדים בתוקפם למעט השינויים והתוספות שנערכו במסגרת תיקון 78.
2. יש לתעד במערכת הממוכנת כל הליך שקשור לטיפול במקדמות:
 - ✓ יצירת מקדמה באמצעות שאילתא ITS5 - ניתוב תיקים.
 - ✓ טיפול בבקשות להקטנת מקדמה / הקטנה יזומה יטופלו באמצעות שאילתא 947/70 כולל עריכת מכתבי הנמקה.
3. העדכונים במערכת הממוכנת בשע"מ יתבצעו באופן מדורג עפ"י תכנית עבודה. בכל שלב תשלח הודעת עדכון בהתאם.

בברכה,

רשות המסים בישראל